



INSTYTUT  
STUDIÓW  
PODATKOWYCH  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

# TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 31 marca 2017 r. do dnia 6 kwietnia 2017 r.



Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

# ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

## 1) Aktualności

### **Kiedy można złożyć korektę deklaracji w przypadku kontroli celno - skarbowej?**

Od dnia 1 marca 2017 r. wraz z reformą aparatu skarbowego utworzono nową procedurę kontrolną: kontrolę celno – skarbową. Jest to kontrola przeprowadzana przez Naczelników Urzędów Celno – Skarbowych.

Zgodnie z art. 62 ust. 4 kontrolowanemu przysługuje uprawnienie do skorygowania deklaracji w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno - skarbowej w zakresie objętym tą kontrolą. Idzie tutaj o kontrole dotyczące przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Co istotne, uprawnienie dotyczy zarówno kontroli wszczynanych w trybie zwyczajnym, jak również w trybie nadzwyczajnym, tj. „na legitymację”. W przypadku kontroli „na legitymację” upoważnienie do kontroli doręcza się bowiem w nieprzekraczalnym terminie 3 dni roboczych.

Na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy KAS korekty można także dokonać w terminie 14 dni od dnia doręczenia wyniku kontroli; kontrolowany może skorygować w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową uprzednio złożoną deklarację podatkową. Ponadto korekta deklaracji złożona po upływie tego terminu, a przed doręczeniem postanowienia o przekształceniu kontroli w postępowanie podatkowe nie wywołuje skutków prawnych.

Podsumowując, w przypadku kontroli celno – skarbowej kontrolowany może złożyć prawnie skuteczną korektę deklaracji podatkowej w terminie 14 dni od dnia doręczenia mu upoważnienia do kontroli. Następnie prawo do korekty jest „wstrzymane” aż do momentu doręczenia wyniku kontroli. W przypadku doręczenia wyniku kontroli podatnik ponownie ma 14 dni na dokonanie korekty. Jednocześnie należy wskazać, że dokonując owej korekty podatnik powinien mieć świadomość ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług.

### **Czy wynajem koparki bez operatora podlega opodatkowaniu odwrotnym obciążeniem?**

Od dnia 1 stycznia 2017 r., zgodnie ze znowelizowanym pkt 8 w art. 17 ust. 1 ustawy o podatku od

towarów i usług, podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

W poz. 2 - 48 załącznika nr 14 do ustawy wyliczono usługi budowlane grupowane według kodów PKWiU. Na tym tle powstały liczne wątpliwości w zakresie usług objętych odwrotnym obciążeniem. Wątpliwości te dotyczą m.in. wynajmu koparki bez operatora.

Należy nadmienić, że do końca 2017 r. na potrzeby identyfikacji należy posługiwać się PKWiU z 2008 r. oraz wytycznymi metodologicznymi do tej klasyfikacji. Ponadto zgodnie z objaśnieniami w PKWiU w Sekcji F „Obiekty budowlane i roboty budowlane” dział ten nie zawiera usług w zakresie wynajmu sprzętu bez operatora. Usługi takie są sklasyfikowane w PKWiU 77.32.10.0. Tymczasem załącznik nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług nie zawiera usługi sklasyfikowanej w PKWiU 77.32.10.0.

Usługi wynajmu koperki bez operatora nie są one wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług, dlatego nie podlegają opodatkowaniu z zastosowaniem tzw. odwrotnego obciążenia.

## 2) Zdaniem eksperta

### **Zwrot kosztów wyżywienia w podróży służbowej**

Organy podatkowe od dłuższego czasu wyrażają stanowisko, że każda kwota ponad ustawowe 30 zł diety, zwracana pracownikowi w ramach zwrotu kosztów wyżywienia, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Czy słuszne?

Wątpliwości na tym tle powstały wskutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. (K 7/13), w którym stwierdzono, że aby świadczenie powodowało powstanie przychodu:



## Małgorzata Słomka

**Doradca podatkowy nr wpisu: 09900**

Prawnik, Konsultant Podatkowy. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego UW. W Instytucie pracuje od stycznia 2008 r. Przed zatrudnieniem w ISP pracowała w Kancelarii Adwokackiej, a następnie w Krajowej Izbie Doradców Podatkowych (Kierownik Działu Prawnego, Zastępca Dyrektora Biura). Odpowiedzialna za udzielanie konsultacji podatkowych, sporządzanie opinii, ekspertyz i pism procesowych, prowadzenie postępowań podatkowych oraz reprezentację klientów przez sądami administracyjnymi.

- pracownik musi wyrazić na nie zgodę,
- musi leżeć w interesie pracownika,
- musi powodować osiągnięcie przez pracownika konkretnej korzyści (przyrost finansowy lub zaoszczędzenia wydatków).

Zgodnie z przyjętym przez TK tokiem rozumowania wydawać by się mogło, że zwrot kosztów wyżywienia ponad limit diety nie powinien powodować powstania przychodu po stronie pracownika. Odbywana przez pracownika podróż służbowa służy bowiem przede wszystkim interesom pracodawcy, a nie samego pracownika.

Jednak odmienne stanowisko w powyższym zakresie zostało wyrażone w prawomocnym wyroku NSA (sygn. II FSK 1516/13) wydany we wrześniu 2015 r. NSA przyznał rację urzędnikom. Zgodnie z orzecnictwem ze zwolnienia z podatku dochodowego korzystają jedynie diety, a nie zwrot pełnych kosztów wyżywienia

W swoim wyroku NSA nawiązał również do wcześniej wspomnianego wyroku TK z dnia 8 lipca 2014 r. NSA stwierdził, że pełne wyżywienie w trakcie podróży służbowej leży w interesie pracownika, argumentując to tym, że pracownik musi jeść bez względu na to, czy przebywa w podróży służbowej, czy też w domu.

Reasumując, jeśli zatem przedsiębiorca zdecyduje się na zwrot swojemu pracownikowi pełnej kwoty wyżywienia, powinien opodatkować kwotę przekraczającą limit diet.

Dodatkowo należy wskazać, jak wyjaśniła Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 21 sierpnia 2014 r. (IPPB5/423-561/14-2/KS), że „(...) wydatki finansowane przez spółkę związane z kosztem obiadu lub kolacji służbowej spożywanej przez pracownika spółki podczas rozmowy handlowej z klientem nie podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art.

16 ust. 1 pkt 28 ustawy. Wydatki te ponoszone są bowiem w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i mają charakter biznesowy. Zatem celem tych wydatków nie jest tworzenie dobrego wizerunku wnioskodawcy, czy też wykreowanie pozytywnych relacji z klientem. Poniesione wydatki spełniają przesłanki wynikające z art. 15 ust. 1 ustawy – są poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, tym samym mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów (...)”.

Małgorzata Słomka  
Doradca podatkowy

## KONTAKT

W przypadku zainteresowania powyższymi informacjami i ich wpływem na państwa działalność, prosimy o kontakt:

**Agata Strocka**

**Konsultant podatkowy**

tel. (22) 517 30 69

agata.strocka@isp-modzelewski.pl

# NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

## 1. Wyroki sądów administracyjnych

### **Wystawienie faktury dla strony postępowania o rozgraniczenie nieruchomości z tytułu ustalonych kosztów tego postępowania**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 16 lutego 2017 r., sygn. akt I SA/Po 994/16, stwierdził że prowadzenie postępowania administracyjnego i ustalenie jego kosztów jest typową działalnością wykonywaną przez gminę w charakterze organu władzy publicznej i jako takie pozostaje poza zakresem podatku od towarów i usług.

Spór dotyczył następującego zagadnienia: czy gmina jest zobowiązana do wystawienia faktury dla strony postępowania o rozgraniczenie nieruchomości z tytułu ustalonych kosztów tego postępowania.

Chodziło o mieszkańca gminy, który wystąpił do burmistrza z wnioskiem o dokonanie rozgraniczenia nieruchomości, które stały się sporne ze względu na niezgodność w przebiegu granic między sąsiadami. Burmistrz do przeprowadzenia czynności rozgraniczeniowych upoważnił uprawnionego geodetę. Po wykonanych czynnościach geodeta wystawił fakturę VAT. Koszty postępowania rozgraniczeniowego, które nie są ustawowym obowiązkiem organu, obciążają strony będące właścicielami rozgraniczanych nieruchomości po połowie.

Mieszkaniec inicjujący rozgraniczenie zażądał od gminy faktury VAT, która stanie się dla niego podstawą do zapłaty, ponieważ jest podatnikiem i może ją odliczyć. Gmina, mimo że jest zarejestrowana jako czynny podatnik VAT, nie wystawiła mu faktury.

Gmina zwróciła się do organu z zapytaniem, czy powinna taką fakturę wystawić. W ocenie gminy nie, ponieważ nie ma podstaw do tego, żeby koszty postępowania rozgraniczeniowego ustalone w drodze postanowienia Burmistrza traktować jako objęte VAT po stronie gminy. Według gminy prowadzenie postępowania administracyjnego i ustalenie jego kosztów jest typową działalnością wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej, która z mocy art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług pozostaje

poza zakresem aktywności gminy jako podatnika. Bez znaczenia w tym wypadku pozostaje to, że część tych kosztów wiązała się z nabyciem usług od podmiotów trzecich, którym w tym przypadku był geodeta.

Organ nie poparł tego stanowiska. W jego ocenie gmina, zlecając wykonanie usługi geodezyjnej w celu rozgraniczenia spornych nieruchomości, sama świadczy usługę na rzecz stron sporu i zobowiązana jest w związku z tym do wystawienia faktury za wykonaną usługę. Organ uznał, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny, tzn. są przez nie realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych. Będą to zatem wszystkie realizowane przez te jednostki czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej, np. czynności sprzedaży, zamiany (nieruchomości i ruchomości), wynajmu, dzierżawy, itp., umów prawa cywilnego (nazwanych i nienazwanych). W tym zakresie ich czynności mają bowiem charakter działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Organ podkreślił także, że świadczenie usług ma również miejsce wówczas, gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług. W ocenie organu gmina, zlecając wykonanie usługi geodezyjnej w celu rozgraniczenia spornych nieruchomości, sama świadczy usługę na rzecz stron sporu i zobowiązana jest w związku z tym do wystawienia faktury za wykonaną usługę.

Sprawa trafiła do WSA w Poznaniu. Sąd nie zgodził się z organem, że burmistrz, obciążając kosztami administracyjnego postępowania rozgraniczeniowego jego strony, nie realizował zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których został powołany. Tym samym organ dokonał niewłaściwej oceny co do zastosowania w sprawie przepisów prawa materialnego, tj. art. 15 ust. 6 w zw. z art. 15 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

W ocenie Sądu prowadzenie postępowania administracyjnego i ustalenie jego kosztów jest typową działalnością wykonywaną przez Gminę w charakterze organu władzy publicznej, i jako takie, zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od

towarów i usług, pozostaje poza zakresem objętych VAT czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. O opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług mowa może być jedynie wówczas, gdy dana czynność mieści się w zakresie przedmiotowym ustawy i jest wykonywana przez podatnika VAT działającego w charakterze podatnika. Tu żadna z ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług tych przesłanek nie została spełniona.

Sąd zwrócił też uwagę, że wolą osoby, która zainicjowała swoim wnioskiem postępowanie administracyjne, było ustalenie w sposób prawnie wiążący (pod sankcją państwową) przebiegu granic nieruchomości, a nie nabycie określonej usługi geodety. Występując o rozgraniczenie nieruchomości właściciel nieruchomości liczył się być może z koniecznością poniesienia kosztów postępowania, jednak na ich wysokość nie miał żadnego wpływu. Poniesienie tych kosztów nie jest też objęte jego wolną wolą, ale jest obowiązkiem wynikającym z postanowienia organu administracji publicznej. Właściciel nieruchomości nie decydował ani o wyborze geodety, ani o wysokości jego wynagrodzenia, jedynie wszczął postępowanie administracyjne. Jeszcze mniejszy wpływ na poniesienie i zakres omawianych kosztów miał drugi uczestnik postępowania administracyjnego, który poniósł połowę jego kosztów, a nie miał w istocie wpływu na jego wszczęcie (a brak jest podstaw, by skutki podatkowe związane z poniesieniem kosztów przez obu uczestników postępowania administracyjnego postrzegać odmiennie).

Dlatego nie można przyjąć, że w sprawie miało miejsce świadczenie przez gminę (odprzedaż) usługi na rzecz stron postępowania administracyjnego dotyczącego rozgraniczenia nieruchomości. Nie sposób przyjąć, że prowadzenie postępowania administracyjnego przez burmistrza i orzeczenie w sposób władczy o jego kosztach może stanowić o prowadzeniu przez gminę działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 i ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

### **Czy różnice kursowe powodują obowiązek korygowania faktur?**

Z konstrukcji podatku od towarów i usług wynika, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu tym podatkiem, obowiązany jest wykazać daną czynność do opodatkowania w momencie powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z ogólną zasadą

(art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi, co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług i powinien być rozliczony za ten okres.

Zgodnie z przepisami ustawy podatnik jest zobowiązany do wystawienia faktury, która stanowi udokumentowanie dokonanej transakcji dostawy towarów lub usług. Jednocześnie ustawodawca wskazuje sytuacje, gdy konieczne jest dokonanie korekty pierwotnie wystawionej faktury poprzez wystawienie faktury korygującej.

Istotą faktur korygujących jest korekta faktur pierwotnych. Faktury korygujące wystawia się w celu udokumentowania ostatecznej wielkości sprzedaży w danym okresie rozliczeniowym. Innymi słowy faktury korygujące są specyficznym rodzajem faktur. Celem ich wystawienia jest doprowadzenie faktury pierwotnej do stanu odpowiadającego rzeczywistości. Instytucja korygowania faktur została uregulowana przez ustawodawcę w art. 106j ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Zgodnie z tym przepisem, podatnik wystawia fakturę korygującą w przypadkach gdy po wystawieniu faktury:

1. udzielono obniżki ceny w formie rabatu, o której mowa w art. 29a ust. 7 pkt 1 ustawy;
2. udzielono opustów i obniżek cen, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy;
3. dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań;
4. dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy;
5. podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiegokolwiek innej pozycji faktury.

Faktura korygująca powinna zawierać: wyrazy „faktura korygująca” bądź wyraz „korekta”; numer kolejny oraz datę wystawienia; dane zawarte w fakturze korygowanej – określone w art. 106 ust. 1 pkt od 1 do 6 oraz nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętej korektą. Powinno się również wskazać przyczynę korekty, a jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego - odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej. Jeżeli zaś korekta nie wpływa na zmianę podstawy opodatkowania



lub kwoty podatku należnego, w fakturze korygującej należy wskazać treść korygowanych pozycji.

Zgodnie ze stanowiskiem sądów administracyjnych (zob. Wyrok WSA w Poznaniu wydany dnia 1 grudnia 2015 r., sygn.: I SA/Po 1069/15) różnice kursowe nie mają żadnego wpływu na podatek od towarów i usług. Decydujący jest wyłącznie kurs średni z dnia poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego, a późniejsza wyższa lub niższa zapłata w walucie polskiej - spowodowana zmianą kursu waluty obcej - nie powoduje już konieczności zmiany określonej w pierwotny sposób podstawy opodatkowania oraz korygowania podatku ustalonego na podstawie faktury. Zapłata w złotych faktury wyrażonej w walucie obcej, w innej wysokości niż na niej określona ze względu na zmianę kursów walut nie wywiera skutków w zakresie podatku od towarów i usług.

## 2. Interpretacje podatkowe

### **Opłaty za autostradę i parking w delegacji pracownika**

Zwrot pracownikowi przebywającemu w podróży służbowej – na warunkach wskazanych w rozporządzeniu – kosztów za przejazd płatną autostradą czy opłat parkingowych będzie przychodem tego pracownika w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednak zwolnionym z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a ustawy.

Takie stanowisko przyjmują organy podatkowe w wydawanych interpretacjach (tak interpretacja Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 lipca 2013 r., ILPB1/415-588/13-3/AP; interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 25 marca 2013 r., IBPBII/1/415-1112/12/BJ). Kwota zwolnienia z tego tytułu nie jest wliczana do kwoty zwolnienia limitowanego, dotyczącego kosztów samego przejazdu. To oznacza, że kwota zwrotu tych wydatków nie powoduje obowiązku opodatkowania. Na zakładzie pracy nie ciąży więc obowiązek pobrania od tych kwot zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych (por. interpretację Izby Skarbowej w Katowicach z 9 czerwca 2014 r., IBPBII/1/415-240/14/BD; interpretację Izby Skarbowej w Katowicach z 9 czerwca 2014 r., IBPBII/1/415-408/14/BD). Dotyczy to opłat za autostradę i parking zwracanych pracownikom delegowanym zarówno na terenie kraju, jak i za granicę.

Jak wyjaśniła Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 25 czerwca 2014 r. (IBPBII/1/415-247/14/JP),

„(...) przychód uzyskany przez pracownika z tytułu zwrotu poniesionych przez niego kosztów podróży służbowej z uwzględnieniem przepisów ww. rozporządzenia korzysta ze wskazanego powyżej zwolnienia od podatku dochodowego. Tym samym należy stwierdzić, że wnioskodawca nie jest zobowiązany do obliczenia i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy z tytułu zwrotu pracownikowi kosztów poniesionych przez niego w podróży służbowej, w szczególności wydatków na opłaty za przejazd drogami płatnymi i autostradami, na opłaty za postój w strefie płatnego parkowania oraz na opłaty za miejsca parkingowe. (...)”.

Czy koszty szkoleń poniesione przez pracodawcę zgodnie z przepisami Kodeksu pracy na podniesienie kwalifikacji zawodowych pracowników stanowią przychód pracownika ze stosunku pracy?

Koszty szkoleń, jakie pracodawca poniesie - zgodnie z przepisami Kodeksu pracy - na podniesienie kwalifikacji zawodowych pracowników, stanowią przychód tych osób ze stosunku pracy, korzystający ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Do przychodów pracownika zalicza się wszystkie otrzymywane przez niego świadczenia, wynikające z zawartej umowy, bądź mające związek z wykonywaniem przez niego pracy. Należy zatem przyjąć, że co do zasady wartość świadczeń otrzymanych przez pracownika na doszkalcenie i podnoszenie kwalifikacji zawodowych stanowi przychód ze stosunku pracy.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 90 powołanej ustawy, wolna od podatku dochodowego jest wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych, z wyjątkiem wynagrodzeń otrzymywanych za czas zwolnienia z całości lub części dnia pracy oraz za czas urlopu szkoleniowego.

Podnoszeniu kwalifikacji poświęcone są art. 103(1) – 103(6) Kodeksu pracy. Koszty szkoleń jakie pracodawca ponosi - zgodnie z przepisami Kodeksu pracy - na podniesienie kwalifikacji zawodowych pracowników, stanowią przychód tych osób ze stosunku pracy, korzystający ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem pracodawca od wartości wskazanych świadczeń nie będzie zobowiązany do obliczenia i pobrania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Analogiczne stanowisko zajął Minister Finansów w interpretacji z dnia 17 lutego 2017 r., (sygn. 3063-ILPB1-1.4511.396.2016.2.AN).

# INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

## **Przyznawania świadczeń gwarantujących prawo do pomocy społecznej a prawidłowość wypełnienia dokumentów**

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 października 2015 r., sygn. akt sygn. akt. SK 19/14, rozpoznał skargę konstytucyjną B. K. dotyczącą zasad wypłaty świadczeń z pomocy społecznej. Trybunał Konstytucyjny uznał, że ustalenie osobie charakteryzującej się znacznym stopniem niepełnosprawności prawa do zasiłku stałego począwszy od miesiąca, w którym wpłynął wniosek z prawidłowo wypełnionymi dokumentami, jest niezgodne z Konstytucją RP.

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 106 ust. 3 ustawy z 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej, w zakresie, w jakim stanowi, że w wypadku wniosku o przyznanie zasiłku stałego osobie całkowicie niezdolnej do pracy, legitymującej się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności i nie mającej innych środków utrzymania, prawo do zasiłku ustala się począwszy od miesiąca, w którym został złożony wniosek, jest niezgodny z art. 67 ust. 2 w związku z art. 2 konstytucji.

Skarżąca zakwestionowała szereg przepisów ustawy o pomocy społecznej. Jeden z zarzutów dotyczył pomniejszenia zasiłku stałego, wypłacanego przez pomoc społeczną, o kwotę zasiłku pielęgnacyjnego, traktowanego jako dochód osoby wnioskującej o to świadczenie. Drugi zarzut dotyczył zasad przyznawania zasiłku stałego, zgodnie z którymi świadczenie to może zostać przyznane dopiero od momentu złożenia wniosku z kompletną dokumentacją.

W ocenie Trybunału odnośnie pierwszego zarzutu skarżąca nie wskazała, w jaki sposób zakwestionowane przepisy naruszają jej prawo podmiotowe. Skarżąca nie określiła również, w związku z którym przysługującym jej konstytucyjnym prawem ustawodawca dopuścił się nieuprawnionego faworyzowania osób uzyskujących inne środki pomocowe względem osób, które korzystają z zasiłku pielęgnacyjnego. Dlatego Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w tym zakresie.

Rozpatrując drugi zarzut, Trybunał zwrócił uwagę na fakt, że zasiłek stały jest świadczeniem, o które może starać się osoba całkowicie niezdolna do pracy, znajdują-

ca się w trudnej sytuacji materialnej. Warunek całkowitej niezdolności do pracy jest spełniony m.in. w przypadku osoby legitymującej się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności. Biorąc pod uwagę tryb orzekania o niepełnosprawności, w szczególności fakt, że postępowanie to może być długotrwałe, osoba uprawniona do uzyskania zasiłku stałego przez pewien czas nie może skutecznie ubiegać się o to świadczenie. Do czasu uzyskania orzeczenia o stopniu niepełnosprawności nie może ona bowiem złożyć wniosku o zasiłek stały, nawet jeżeli znajduje się w trudnej sytuacji materialnej.

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że zgodnie z art. 106 ust. 3 ustawy o pomocy społecznej najważniejszym dla przyznania i wypłaty zasiłku stałego jest właśnie moment złożenia wniosku – świadczenie to może zostać przyznane „począwszy od miesiąca, w którym został złożony wniosek wraz z wymaganą dokumentacją”. Tym samym zawarty w tym przepisie termin przyznawania i wypłacania świadczenia oznacza, że część osób, pomimo niezdolności do pracy i trudnej sytuacji materialnej, nie uzyska zasiłku stałego. Z uwagi na prowadzenie przez różne organy dwóch odrębnych postępowań - pierwszego, w sprawie ustalenia stopnia niepełnosprawności i drugiego, w sprawie przyznania zasiłku stałego - osoba faktycznie spełniająca przesłanki wskazane w art. 67 ust. 2 Konstytucji może pozostawać bez pomocy państwa. Ta specyficzna luka w nabyciu świadczenia, powstająca między datą ustalenia niepełnosprawności a datą złożenia wniosku o zasiłek stały, w ocenie Trybunału prowadzi do niezgodności z art. 67 ust. 2 w związku z art. 2 Konstytucji.

W związku z powyższym należało uznać, że pomimo faktu, że art. 67 ust. 2 Konstytucji nie określa bezpośrednio wysokości, charakteru, przesłanek ani trybu przyznawania świadczeń gwarantujących prawo do pomocy społecznej, to elementy te muszą być ukształtowane w taki sposób, by osoba niezdolna do pracy i pozostająca bez środków do życia, mogła nabyć świadczenia wchodzące w zakres tego prawa. Dlatego na gruncie art. 106 ust. 3 zaskarżonej ustawy muszą wystąpić dwie przesłanki: 1) niezdolność do pracy osoby legitymującej się orzeczeniem o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności oraz 2) brak środków utrzymania.

# DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

## **Odpisy od aktywów w spółce komandytowej powstałej z przekształcenia spółki kapitałowej a koszt uzyskania przychodu**

Wyrokiem z dnia 13 grudnia 2016 r. (ISA/Kr 1281/16) WSA w Krakowie przyczynił się do ugruntowania wyrażanego w orzecznictwie sądowoadministracyjnym stanowiska, że ograniczenie wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej określanej jako: ustawa) nie znajduje zastosowania do spółki osobowej powstałej z przekształcenia spółki kapitałowej. W szczególności uznał, że stosowanie tego ograniczenia nie może być wywodzone z przepisu art. 93a § 2 pkt 1 lit. b) ustawy z dnia 27 sierpnia 1997r.- Ordynacja podatkowa (dalej: OP), dotyczącego sukcesji podatkowej.

Wyrok został wydany w sprawie Spółki będącej udziałowcem w spółce z o.o., w której nastąpiło podwyższenie kapitału zakładowego. Udziały w podwyższonym kapitale zakładowym sp. z o.o. zostały objęte przez Spółkę w całości w zamian za wkład niepieniężny (aport) w postaci składników majątkowych. Aktywa te nie stanowiły przedsiębiorstwa ani jego zorganizowanej części, spełniały jednakże definicję wartości niematerialnych i prawnych z art. 16b ust. 1 ustawy.

Aport został wniesiony do sp. z o.o. według wartości rynkowej aktywów, zgodnie ze sporządzoną w tym celu wyceną. W związku z tym, że wartość nominalna udziałów sp. z o.o. wydanych Spółce w zamian za aport aktywów była niższa od ich wartości rynkowej, nadwyżka wartości aktywów ponad łączną wartość nominalną udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym sp. z o.o. została odniesiona na kapitał zapasowy. Wedle założeń aktywa miały być amortyzowane w sp. z o.o., przy czym wartość początkowa miała być ustalona zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 4 ustawy i w związku z tym równa ich wartości rynkowej na moment wniesienia aportu do sp. z o.o. Jednocześnie, zgodnie z ograniczeniem z art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) ustawy, kosztem podatkowym sp. z o.o. nie powinny być odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej aktywów w części, w jakiej nie została ona przekazana na kapitał zakładowy. Jeśli w przyszłości sp. z o.o. zostanie przekształcona w spółkę osobową – spółkę komandytową, aktywa mają być amortyzowane w wartości początkowej przyjętej

przez sp. z o.o., zgodnie z tzw. zasadą kontynuacji amortyzacji.

W związku z powyższym Spółka wystąpiła w wydanie interpretacji indywidualnej pytając, czy po przekształceniu sp. z o.o. w spółkę komandytową, będzie miała prawo (proporcjonalnie do udziału w zysku w spółce komandytowej) zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej aktywów w pełnej wysokości, także od tej jej części, która w sp. z o.o. została odniesiona na kapitał zapasowy i z tego względu podlegała ograniczeniom wynikającym z art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) ustawy. Spółka stała na stanowisku, że prawo do wliczania w koszty po przekształceniu sp. z o.o. w spółkę komandytową będzie Spółce przysługiwać.

W udzielonej interpretacji Minister Finansów stwierdził, że stanowisko Spółki jest nieprawidłowe. Uzasadniając swą ocenę wskazał, że wstąpienie sukcesora w obowiązki poprzednika prawnego oznacza, iż wynikające z przepisów prawa podatkowego ograniczenia, jakie dotyczyły takiego poprzednika, dotyczą także sukcesora, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. W konsekwencji, jeżeli w następstwie określonych zdarzeń prawnych dokonywane odpisy amortyzacyjne nie mogą w całości lub w części stanowić kosztów uzyskania przychodów w spółce kapitałowej (np. na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 48, pkt 63, czy pkt 64 ustawy), to - stosownie do art. 15 ust. 6 tejże ustawy, w związku z art. 93a § 2 pkt 1 lit. b) OP - nie będą również kosztem u podmiotu będącego podatkowym sukcesorem tej spółki (jego wspólników).

Powyższą interpretację, po bezskutecznym wezwaniu organu do usunięcia naruszenia prawa, Spółka zaskarżyła do WSA w Krakowie, a ten podzielił jej stanowisko.

WSA odwołał się przy tym do orzecznictwa NSA (w tym wyroków z dnia 19 sierpnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1898/13, z dnia 17 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 1107/14 oraz z dnia 4 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 3013/13 i II FSK 3014/13) i przypomniał, że postanowienia art. 93a § 2 pkt 1 lit. b) OP o wstąpieniu osobowej spółki handlowej związanej (powstałej) w wyniku przekształcenia spółki kapitałowej we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej



osoby lub spółki nie mogą prowadzić do zmiany reżimu prawnego, który obowiązuje spółki osobowe, a raczej wspólników tych spółek.

Zdaniem WSA, ponieważ spółka kapitałowa przestanie istnieć na skutek jej przekształcenia w spółkę osobową, a ustawodawca nie przewidział w takim przypadku kontynuacji ograniczenia określonego w art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) ustawy, tym samym ograniczenie zawarte w tym przepisie nie znajdzie w sprawie zastosowania. W konsekwencji sąd zgodził się ze Spółką, że wyłączenie z kosztów przewidziane w art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) powołanej ustawy dotyczy tylko spółek kapitałowych i nie

może być przeniesione na wspólnika spółki osobowej, niezależnie od tego, czy wspólnikiem tym jest osoba fizyczna czy też osoba prawna, Tym samym Spółka, jako wspólnik spółki osobowej - w ocenie WSA - będzie miała prawo zaliczać do kosztów podatkowych pełne odpisy amortyzacyjne od środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, także od tej wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, która w pierwotnej spółce kapitałowej znajdowała się na kapitale zapasowym i w związku z tym podlegała ograniczeniom opisanym w art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) ustawy.

## INFORMACJE O PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH

### Zwolnienia ustawowe w podatku od nieruchomości

Zwolnienia dotyczące ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawarte są w tej ustawie, lecz przed rokiem 2003 również rada gminy mogła zwalniać niektóre podmioty z tego podatku.

Na wstępie warto zwrócić uwagę na sytuację, jaka miała miejsce przed rokiem 2003. Zwolnienia wynikały wówczas z trzech różnych źródeł, tj. z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uchwał Rady gmin oraz odrębnych ustawy. Wielość aktów prawnych powodowała zamęt i niepewność wśród podatników, gdyż ustawy te nie tworzyły jednolitych kryteriów określających budowle lub obiekty budowlane zwolnione lub niezwolnione od podatku. Największy problem wynikał z istnienia trzeciej kategorii, czyli odrębnych ustaw. Było to spowodowane faktem, że nie istniał żaden spis obejmujący wszystkie ustawy zawierające zwolnienia. Ponadto, treść tych ustaw nie przystawała do systemu podatkowego, co w rezultacie powodowało trudność w ich zastosowaniu. Regulację te miały charakter podmiotowy i były wprowadzane bez zachowania procedur stosowanych w prawie podatkowym, co powodowało, że w przeważającej części podatnicy uchylali się od jego płaćenia powodując spadek dochodów gminy.

Z początkiem 2003 r. zjawisko to uległo głębokiej przemianie. Nadal istnieją odesłania do innych ustaw,

jednak ich katalog znajduje się w u.p.o.l., a konkretnie w art. 1b ustawy. Czytamy tu m.in.:

- 1) „ulgi i zwolnienia podatkowe w zakresie podatków i opłat lokalnych przyznane kościołom i związkom wyznaniowym regulują odrębne ustawy”. (ust. 1),
- 2) zwolnienia z podatku od nieruchomości przyznane z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej na terenie specjalnych stref ekonomicznych regulują przepisy ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. Nr 188, poz. 1840, z późn. zm.),
- 3) zwolnienie z podatku od nieruchomości gruntów i budynków wchodzących w skład nieruchomości przeznaczonych na budowę dróg publicznych, nabytych odpowiednio na własność lub w trwałą zarząd:
  - Skarbu Państwa oraz przekazanych Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad,
  - właściwych jednostek samorządu terytorialnego”

Aktualnie katalog zwolnień zarówno przedmiotowych jak i podmiotowych jest uregulowany w art. 7 ust. 1 i 2 ustaw o podatkach i opłatach lokalnych. Należy podkreślić, że są to zwolnienia zagwarantowane przez ustawodawcę, lecz nie jedyne zwolnienia, jakie są możliwe. Na podstawie art. 7 ust. 3 Rada gminy, w drodze uchwały,

może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe czyli takie, które wynikają z rodzaju prowadzonej działalności a nie ze statusu podatnika. Ustawa ogranicza jednak Radę gminy w tym zakresie. Zgodnie z treścią art. 20d tej ustawy, gmina może udzielać zwolnień, które stanowią pomoc publiczną, w oparciu o dwie podstawy:

- 1) rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną,
- 2) uchwałę gminy, która przekracza zakres umocowania i z rozporządzenia podlega notyfikacji przez Komisję Europejską, z wyjątkiem przypadku, gdy projekt uchwały przewiduje:
  - udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych,
  - udzielanie pomocy de minimis (obecnie pomoc ta została uregulowana Rozporządzeniem Komisji (WE) NR 1998/, z dnia 15 grudnia 2006 r., w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis i wynosi 200 tyś. euro udzielonych w ciągu 3 kolejnych lat. Wyjątkiem są tu podmioty gospodarcze działające w sektorze transportu drogowego, gdzie pułap pomocy de minimis ustalony jest na wysokości 100 tyś euro udzielanych w ciągu 3 kolejnych lat.

Poniżej zaprezentowano listę obiektów (art. 7 ust 1 oraz 2) których zwolnienie nie budziło wątpliwości w polskim orzecznictwie. Jednocześnie zaznaczyć należy, że katalog zwolnień jest o wiele szerszy:

- budowle wałów ochronnych, grunty pod wałami ochronnymi i położone
- w międzywałach, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przez inne podmioty niż spółki wodne, ich związki oraz związki wałowe;
- uczelnie z tym że zwolnienie nie obejmuje sytuacji gdy na terenie uczelni prowadzona jest działalność gospodarcza.
- publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie nieruchomości zajętych na działalność oświatową;
- instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk,
- w odniesieniu do nieruchomości lub ich części, które są niezbędne do realizacji zadań, o których mowa w art. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej

Akademii Nauk; zwolnienie nie dotyczy przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą; .

- instytuty badawcze ale tylko wtedy gdy przedmiot opodatkowania nie jest przeznaczony na prowadzenie działalności gospodarczej.
- przedsiębiorcy którzy posiadają status centrum badawczo-rozwojowego uzyskany na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 maja 2008 o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, ale tylko w stosunku do przedmiotów opodatkowania przeznaczonych na cele prowadzenia tych badań oraz prac rozwojowych.

W tym momencie warto zwrócić uwagę na możliwość ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Ustawodawca w art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej stworzył wyjątek od zasady obowiązkowego płacenia podatków. Przepis ten obejmuje umorzenie zaległości podatkowej w całości lub części oraz odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej. Aby jednak umorzenie mogło zaistnieć, konieczny jest wniosek podatnika uzasadniony ważnym jego interesem lub interesem publicznym. Decyzję w tej sprawie wydaje organ podatkowy. Jest ona oparta na uznaniu administracyjnym, co sprowadza się do tego, że organ podatkowy ma pełne prawo uznania, jak i odrzucenia wniosku. Prawo to jednak nie oznacza dowolności w orzekaniu. Organ ma za obowiązek wnikliwej analizy wniosku. Sprowadza się to do tego, że „kryterium <ważnego interesu podatnika> musi być w każdym wypadku ustalane indywidualnie, w świetle okoliczności konkretnej sprawy. Aby zatem stwierdzić, czy w danym przypadku ważny interes podatnika mógłby uzasadniać pozytywne rozpatrzenie wniosku strony, trzeba najpierw w sposób wyczerpujący ustalić, jaka jest faktyczna sytuacja materialna, rodzinna i osobista podatnika i czy ma on realne możliwości uregulowania zaległości podatkowej, jak również dokonać oceny skutków ekonomicznych, jakie wystąpią w wyniku realizacji zobowiązania. Analiza zdolności płatniczej wnioskodawcy oraz aktualnych warunków jego egzystencji powinna zostać dokonana w chwili, gdy podejmowana jest decyzja w sprawie (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 790/07; Vide, Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 maja 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 653/10; Vide, Wyrok z 25 maja 2010 r. WSA w Gdańsku I SA/Gd 131/10; Vide, P. Molik, Chory ma prawo do umorzenia podatku, „Dziennik Gazeta Prawna”, 2012r. nr 85(3223) str. A2).

## OFERTA AUDYT

Od dnia 1 stycznia 2017 r. podwykonawcy robót budowlanych wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług po raz pierwszy w historii masowo przestaną płacić VAT będąc zmuszeni wnioskować do urzędów skarbowych o zwrot podatku naliczonego. Powodować to będzie konieczność przeprowadzania natychmiastowych kontroli podatkowych przez właściwe organy, w tym przez nowe organy celno-skarbowe, które obejmą zarówno podatników składających deklaracje z kwotą zwrotu różnicy podatku, jak i ich dostawców (hurtownie materiałów budowlanych).

Podatnicy składający deklaracje ze zwrotem podatku naliczonego muszą więc podjąć niezbędne działania mające na celu zmniejszenie ryzyka wynikającego z wadliwego ich sporządzenia oraz popełnionych błędów w ewidencjonowaniu i dokumentowaniu tego podatku. Zwłaszcza wobec wejścia w życie nowych przepisów związanych z używaniem nierzetelnych faktur VAT.

Instytut Studiów Podatkowych od wielu lat świadczy usługi związane z audytem podatkowym, a zwłaszcza weryfikacji ewidencji i deklaracji VAT-7 i VAT-7K przed ich złożeniem przez podatników. W związku z powyższym oferujemy usługę weryfikacji okresowej:

- kolejnych deklaracji podatkowych (podatek należny i podatek naliczony),
  - prowadzonych ewidencji dla potrzeb sporządzenia tych deklaracji,
  - posiadanych dokumentów źródłowych za dany okres podatkowy
- celem uniknięcia ryzyka odpowiedzialności podatkowej, karnoskarbowej i karnej.

Ta weryfikacja będzie następowała **každorazowo przed złożeniem poszczególnych deklaracji** przez podatnika. Usługa weryfikacji może być prowadzona w siedzibie podatnika, obsługującym je biurze rachunkowym lub na podstawie dokumentacji przekazanej w formie elektronicznej. Czas realizacji od 3 do 5 dni w zależności od ilości dokumentów. Cena usługi uzależniona jest od pracochłonności, a zwłaszcza ilości audytowanych dokumentów.

W przypadku pytań bądź wątpliwości pozostają do Państwa dyspozycji: Pan Andrzej Sarna, Dyrektor Działu Marketingu, tel. (22) 517 30 86, [andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl](mailto:andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl), Pani Agata Strocka, starszy specjalista w Dziale Audytu Podatkowego, tel. (22) 517 30 69, [agata.strocka@isp-modzelewski.p](mailto:agata.strocka@isp-modzelewski.p) oraz Pani Katarzyna Wawrzonkiewicz, specjalista w Biurze Obsługi Polis Podatkowych, tel. (22) 517 30 76, [katarzyna.wawrzonkiewicz@isp-modzelewski.pl](mailto:katarzyna.wawrzonkiewicz@isp-modzelewski.pl).

## Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy sp. z o.o.

## Zarząd

**prof. dr hab. Witold Modzelewski**

prezes zarządu  
radca prawny  
doradca podatkowy nr 00001  
tel. (22) 517 39 99  
e-mail:  
witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl

**Renata Janiec-Modzelewska**

wiceprezes zarządu  
doradca podatkowy nr 00777  
tel. (22) 517 30 60  
e-mail: renata.janiec-modzelewska@isp-modzelewski.pl

**Jerzy Bielawny**

wiceprezes zarządu  
doradca podatkowy nr 01079  
tel. (22) 870 41 68  
e-mail: jerzy.bielawny@isp-modzelewski.pl

**Dyrektor Generalny**

do spraw Doradztwa Podatkowego  
Mariusz Unisk  
tel. (22) 517 30 94  
e-mail: maiursz.unisk@isp-modzelewski.pl

**Dyrektor Generalny**

do spraw Postępowań Podatkowych  
Jacek Aninowski  
tel. (22) 517 30 60 wew. 135  
e-mail: jacek.aninowski@isp-modzelewski.pl

**Departament Podatków**

Bezpośrednich i Majątkowych  
Jacek Pyssa  
tel. (22) 517 30 78  
e-mail: jacek.pyssa@isp-modzelewski.pl

**Biuro Obsługi Sporów Podatkowych**

Anna Żarkowska  
dyrektor biura  
tel. (22) 810 36 73, 810 87 80  
e-mail: biuro.obslugi@isp-modzelewski.pl

## Działy

**Dział Edukacji**

Jarosław Skonecki  
dyrektor  
tel. (22) 517 30 60 wew. 114  
e-mail: jaroslaw.skonecki@isp-modzelewski.pl

**Dział Marketingu**

Andrzej Sarna  
specjalista d/s Marketingu  
tel. (22) 517 30 86  
e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl

**Dział Wydawnictw**

Robert Fajkowski  
kierownik  
tel. (22) 517 30 99  
e-mail: robert.fajkowski@isp-modzelewski.pl

**Dział Audytu Podatkowego**

Agata Strocka  
konsultant podatkowy  
tel. (22) 517 30 69  
e-mail: agata.strocka@isp-modzelewski.pl

## Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy - Audyt sp. z o.o.

## Siedziba

ul. Kalańska 8  
04-367 Warszawa  
tel. +48 22 517 30 70  
fax. +48 22 517 30 71  
e-mail: audyt@isp-modzelewski.pl

## Zarząd

**Renata Janiec-Modzelewska**  
Prezes Zarządu  
Doradca Podatkowy Nr wpisu 00777

**Jerzy Lewandowski**  
Wiceprezes Zarządu  
Biegły Rewident Nr ew. 2219

**Beata Pytkowska**  
Członek Zarządu  
Biegły Rewident Nr ew. 12391

## Departamenty

**Departament Audytu**

Jerzy Lewandowski  
Wiceprezes Zarządu  
Biegły Rewident Nr ew. 2219  
tel. + 48 22 517 30 70  
e-mail: jerzy.lewandowski@isp-modzelewski.pl

**Departament Obsługi Finansowo-Księgowej**

Elżbieta Cajs  
Zastępca Kierownika Departamentu Obsługi Finansowo-Księgowej  
tel. + 48 22 517 30 70 wew. 233  
e-mail: elzbieta.cajs@isp-modzelewski.pl

**Departament Obsługi Kadrowo-Płacowej**

Alicja Antos  
Główny Specjalista ds. Kadr i Płac/Księgowa  
tel. + 48 22 517 30 70 wew. 238  
e-mail: alicja.antos@isp-modzelewski.pl

**Departament Doradztwa Podatkowego**

Renata Janiec-Modzelewska  
Prezes Zarządu  
Doradca Podatkowy Nr wpisu 00777  
tel. + 48 22 517 30 70  
e-mail: renata.janiec-modzelewski@isp-modzelewski.pl

## Oddziały Instytutu Studiów Podatkowych

**Oddział Małopolski**

Ul. Gertrudy 7/12  
31-076 Kraków  
tel. (12) 429 24 01  
fax (12) 423 23 00  
e-mail: biuro.krakow@isp-modzelewski.pl

**Oddział Śląski**

Ul. Jordana 7b  
40-056 Katowice  
tel. (32) 259 71 50  
fax (32) 253 99 89  
e-mail: biuro.katowice@isp-modzelewski.pl

**Oddział Wielkopolski**

Ul. Wiślana 53  
60-401 Poznań  
tel. (61) 848 33 48  
fax (61) 848 33 48  
e-mail: biuro.poznan@isp-modzelewski.pl